



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIO DE
SERGIPE – FANESE
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉA SILVA SANTOS

**O PROCESSO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A
AUDITORIA: um estudo de caso em empresa com centro de distribuição**

**Aracaju - SE
2016.2**

ANDRÉA SILVA SANTOS

**O PROCESSO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A
AUDITORIA: um estudo de caso em empresa com centro de distribuição**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Profº. Esp. Cantidiano Novais Dantas
Coordenadora de Curso: Profª. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo**

**Aracaju - SE
2016.2**

ANDRÉA SILVA SANTOS

**O PROCESSO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A
AUDITORIA: um estudo de caso em empresa com centro de distribuição**

Artigo apresentado a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Banca examinadora formada por:

Aprovada com média: _____

Profº Esp. Cantidiano Novais Dantas

Professor Avaliador

Professor Avaliador

Andréa Silva Santos

Aracaju (SE), _____ de _____ de 2016.

RESUMO

O Estado é a instituição criada pelo homem, com responsabilidades diversas, inclusive a de organizar a sociedade. Para tanto, necessita de recursos. A principal captação de recursos é a tributação. A carga tributária brasileira tem se configurado desproporcional aos benefícios favorecidos à sociedade e provoca descapitalização financeira, dificultando novos investimentos empresariais. É importante para as empresas que os processos de apurações dos tributos sejam realizados eficientemente, para garantir o correto recolhimento aos cofres públicos. Destaca-se a efetivação dos direitos que a legislação tributária proporciona aos contribuintes, a exemplo do direito de ressarcimento de impostos. O problema é: as empresas estão efetivando, com eficiência, os seus direitos de ressarcimento de tributos recolhidos a maior, aos cofres públicos? A pesquisa está delimitada sobre a eficiência na realização do processo de solicitação do direito ao ressarcimento do ICMS Substituição Tributária, por empresa no Estado de Sergipe. O objetivo geral é investigar os procedimentos necessários para a efetivação do direito do ressarcimento do ICMS Substituição Tributária e a necessidade da aplicação da auditoria naquele processo. Especificamente, descrever sobre as características dos tributos no Brasil; sobre o ICMS Substituição Tributária e sua restituição; realizou-se estudo de caso em empresa supermercado varejista e atacadista de mercadorias. Identificou-se que o processo é realizado de forma completa, atendendo as normas, com preenchimento da planilha obrigatória e os devidos encaminhamentos na repartição fiscal. Entretanto, no processo há fragilidades de controles, justificando a necessidade da implantação da auditoria, como instrumento para proteger os interesses patrimoniais e financeiros daquela empresa.

Palavras-chave: Substituição Tributária. Ressarcimento. Auditoria.

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE QUADROS

LISTA DE APÊNDICES

LISTA DE ANEXOS

1 INTRODUÇÃO	06
2 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NO BRASIL	08
2.1 Os Tributos Estaduais	10
3 O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS PECULIARIDADES NORMATIVAS E OPERACIONAIS	12
3.1 Peculiaridades do ICMS Substituição Tributária	13
3.2 A Restituição do ICMS Substituição Tributária	14
4 ESTUDO DE CASO EM SUPERMERCADO VAREJISTA E ATACADISTA	17
4.1 Características Comerciais da Empresa em Estudo	17
4.2 O Processo de Solicitação de Ressarcimento do ICMS Substituição Tributária ...	19
4.3 A Auditoria e sua Aplicação no Estudo de Caso do Ressarcimento do ICMS Substituição Tributária	20
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	26
ABSTRACT	28

LISTA DE FIGURAS

FIGURA I: Fluxo das Operações com Mercadorias da Loja Matriz	18
FIGURA II: Planilha de Reconhecimento de Valor de ICMS ST a ser Ressarcido	19

LISTA DE QUADROS

QUADRO I: Algumas Situações da não Aplicabilidade do ICMS ST	13
QUADRO II: Características e Diferenças Básicas entre Auditora Interna e Externa	21

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE ÚNICO: Roteiro da Entrevista do Estudo de Casos	29
---	-----------

LISTA DE ANEXOS

ANEXO ÚNICO: Mapa de Ressarcimento do ICMS Substituição Tributária da Portaria SEFAZ nº 846/05	30
---	-----------

1 INTRODUÇÃO

É característica natural do homem a vivência em sociedade. No processo organizacional da vida em sociedade, o Estado é a instituição criada pelo homem, atribuindo a tal organismo diversas responsabilidades. A principal das responsabilidades do Estado é organizar a vida do homem em sociedade, proporcionando bem estar e progresso. Para cumprir seus fins, o Estado necessita de recursos. O principal instrumento de captação desses recursos é a tributação.

O Brasil é um dos países que possui a maior carga tributária, imposta às pessoas físicas e jurídicas, tem se configurado desproporcional aos benefícios que o Estado favorece a sociedade. As críticas negativas são constantes e fundamentadas por meio de comparativos com a carga tributária de outros países.

Outro aspecto evidenciado está relacionado a descapitalização financeira provocada pela carga tributária, dificultando novos investimentos nos negócios. Assim sendo, é importante para as empresas que os processos de apurações dos tributos sejam realizados eficientemente, para garantir o correto recolhimento dos tributos devidos. Neste contexto, destaca-se a efetivação dos direitos que a legislação tributária proporciona aos contribuintes, a exemplo do direito de ressarcimento de impostos.

Com essa análise surgiu a seguinte questão: as empresas estão efetivando, com eficiência, os seus direitos de ressarcimento de tributos recolhidos a maior, aos cofres públicos? Para tanto, a pesquisa delimita a eficiência na realização do processo de solicitação do direito ao ressarcimento do ICMS Substituição Tributária, por empresa no Estado de Sergipe.

O presente estudo tem o objetivo geral de investigar os procedimentos necessários para a efetivação do direito do ressarcimento do ICMS Substituição Tributária e a necessidade da aplicação da auditoria naquele processo, como instrumento para garantir a proteção patrimonial e os recursos financeiros. Os objetivos específicos são: descrever sobre as características dos tributos no Brasil, em especial os tributos estaduais; evidenciar sobre o ICMS Substituição Tributária e suas peculiaridades normativas e operacionais, incluindo a sua restituição, pelo contribuinte substituído; realizar um estudo de caso em empresa supermercado varejista e atacadista de mercadorias, sobre o processo de solicitação de

ressarcimento do ICMS Substituição Tributária e a necessidade da aplicação da auditoria no referido processo de ressarcimento de imposto.

A metodologia utilizada foi a bibliográfica, com utilizações de livros. Foram realizadas investigações em sites da internet, identificando informações e dados relacionados ao tema estudado. Realizou-se um estudo de caso em empresa comercial varejista e atacadista de mercadorias, onde foi realizada uma entrevista, com questões previamente determinadas. A pesquisa também foi documental, por meio da utilização de documentos coletados na empresa do estudo de caso e, também, com as utilizações dos diversos normativos que fundamentam os aspectos legais do tema estudado.

A realização deste estudo é justificada pela contribuição da abordagem sobre processo de efetivação de direitos tributários Assim sendo, contribui para ampliar os estudos relacionados à área tributária, em especial os referentes aos tributos estaduais, com ênfase no ICMS e suas formas de tributação.

Outro aspecto que justifica a realização deste estudo é a contribuição positiva para a formação acadêmica da autora, aprofundando-se em tão relevante tema incluso na atividade profissional do contador. Neste aspecto, esta pesquisa fortalece o aprimoramento da autora sobre as especificidades tributárias, uma vez que desenvolve atividades profissionais na empresa do estudo e caso, no setor da área estudada.

2 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NO BRASIL

O tributo é uma obrigação de pagar, feita pelas pessoas ao Estado, ou seja, o tributo é uma imposição atribuída às pessoas físicas e jurídicas que devem entregar parte de suas rendas e patrimônio para a manutenção e desenvolvimento do Estado. (TEIXERA, 2015). A função social do tributo é promover o bem comum, a igualdade e a justiça por meio do desenvolvimento social.

As espécies de tributo são formas pelas quais a legislação concede ao ente público a arrecadação de recursos para desenvolver suas atividades e obrigações, cujos objetivos é o cumprimento dos seus fins sociais. Assim sendo, as espécies de tributos são: os impostos, as taxas e as contribuições, que formam o conjunto de importantes parcelas das receitas dos Entes Federativos do Brasil. (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional – CTN, no art. 3º, apresenta o tributo como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966). Alguns aspectos deste conceito merecem destaques, são eles: prestação pecuniária, compulsório, valor, atividade administrativa vinculada e ato ilícito.

A prestação pecuniária quer dizer que o pagamento tem que ser feito em dinheiro. O termo “compulsória” significa que o tributo é obrigação jurídica, independe da vontade, portanto, não se tem a opção de escolher pagar ou não pagar. O pagamento do tributo deve ser em moeda nacional. O tributo deve ser criado, arrecadado e fiscalizado com base em lei e por órgãos e agentes públicos legalmente constituídos. Não deve haver tributo sobre atos ilícitos. (MACHADO 2015, p.152)

Segundo Martins (2016, p.99) o tributo “é uma prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. É o objeto da relação tributária. Tem o objetivo de carrear para os cofres do Estado meios financeiros para satisfazer as necessidades coletivas”. Este conceito esclarece o principal objetivo dos tributos, que é nutrir os cofres públicos de recursos financeiros.

Para que possa ser cobrado por meio do lançamento, todo e qualquer tributo deve ser instituído em lei. Assim sendo, o tributo é regulado por lei. A Constituição Federal

estabelece que os tributos são de competência da União, dos Estados Federados e dos Municípios. (BRASIL, 1988).

De acordo com a Constituição Federal no art. 145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos; taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional - CTN conceitua, no art. 16, que imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. No art. 77 estabelece que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

Em relação a contribuição de melhoria, o CTN, no art. 81 estabelece que:

É instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Em relação aos impostos, especificamente, a lei máxima brasileira estabelece no art. 153 que é de responsabilidade da União: o imposto de importação de produtos estrangeiros; o imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; o imposto de renda e proventos de qualquer natureza; o imposto de produtos industrializados; o imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto de grandes fortunas. (BRASIL, 1988).

Os impostos de responsabilidade dos Estados Federados estão estabelecidos no art. 155 da Constituição Federal. São eles: o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1988).

Em relação aos impostos municipais, a Constituição Federal estabelece, no art. 156, os seguintes: o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; o imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza

ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II. (BRASIL, 1988).

Para atender as especificidades desta pesquisa, destacam-se algumas características dos impostos de responsabilidade dos Estados Federados, conforme sub-tópico seguinte.

2.1 Os Tributos Estaduais

A principal fonte de arrecadação de qualquer Estado é o conjunto dos tributos, responsáveis em financiar as atividades estatais. Os tributos são a fonte genuína de manutenção de um Estado, eles dão suporte financeiro aos cofres públicos. São as receitas públicas de maior importância entre as demais receitas estaduais. Está na classificação de receita corrente tributária, principal fonte de recursos para cobrir as despesas públicas dos Estados membros do Brasil (BEZERRA FILHO, 2014).

Os principais impostos estaduais são: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação - ITCMD e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. (SERGIPE, 2002).

A Constituição Federal, art. 155, inciso I, parágrafo 1º e o CTN, artigos 35 a 42, dão a configuração de cada um desses impostos. O ITCMD é o imposto pago sobre o acervo patrimonial do falecido quando então seus herdeiros vêm habilitar-se, cujo fato gerador é a transmissão *causa mortis* de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos. (BRASIL, 1988). O IPVA é o imposto que tem como fato gerador a aquisição de veículo automotor. Este imposto é pago anualmente pelo proprietário do veículo. O ICMS é o principal imposto estadual e o fato gerador ocorre em operações que envolvam a circulação de mercadorias (incluindo fabricação, comercialização e importação) e incidem em alguns tipos de serviços como transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicações. Toda mercadoria que circula tem o ICMS, e este muda de acordo com o local de origem e destino.

O ICMS está previsto na Constituição Federal, porém é regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, conhecida como Lei Kandir. Os Estados membros do Brasil possuem autonomia para estabelecer regras específicas para sua região. São regramentos para a cobrança dessa espécie de tributo, sem deixar de respeitar o que estabelece as previsões de leis maiores.

O ICMS possui duas características que merecem destaques: (i) é um imposto cujo valor está embutido no preço da mercadoria ou serviço: imposto por dentro e (ii) incide sobre cada etapa da circulação de mercadorias separadamente, entretanto, é um imposto não cumulativo. Em cada uma dessas etapas deve haver a obrigação acessória da emissão de documentação fiscal da venda. Isso é necessário devido ao fato de que esses documentos comprovam a realização da operação e serão escriturados contabilmente. É por meio deles que o imposto será calculado e arrecadado pelo governo (SILVA, 2016).

Em relação ao ICMS, o autor Silva (2016, p. 02) esclarece que:

Na maioria dos casos, as empresas repassam esse imposto ao consumidor, embutindo-o nos preços dos produtos. As mercadorias são tributadas de acordo com sua essencialidade. Assim, para produtos básicos, como o arroz e o feijão, o ICMS cobrado é menor do que no caso de produtos supérfluos, como cigarros e perfumes, por exemplo. Vale ressaltar que serviços como o de energia elétrica, combustíveis e telefonia, embora sejam necessários para a boa qualidade de vida dos indivíduos, possuem alíquotas altíssimas.

Existem formas diferenciadas para as aplicações dos cálculos, arrecadações e cobranças do ICMS. Essas formas são conhecidas como regimes de tributação do ICMS ou tipos de ICMS e estão estabelecidas em leis, regulamentos ou convênios entre os Estados. Portanto, o contribuinte não escolhe o regime de tributação do ICMS. Os principais regimes de tributação do ICMS são: Normal, Diferencial de Alíquota, Antecipação sem Encerramento de Fase, Antecipação com Encerramento de Fase, Substituição Tributária, Deferido e Cesta Básica (SERGIPE, 2002).

É importante destacar que o regime conhecido como ICMS Normal é o tradicional. Sua sistemática ocorre da seguinte maneira: o valor do imposto é calculado com a aplicação da alíquota sobre o valor das mercadorias. Nas operações de compras de mercadorias, ocorre o crédito do imposto e nas operações de vendas de mercadorias, ocorre o débito do imposto. Ao final, a apuração do ICMS é feita pela diminuição dos débitos (Débito de ICMS) pelos créditos (Créditos de ICMS). Haverá o ICMS a Recolher quando os débitos forem maiores que os créditos. Em ocorrendo o contrário, ou seja, os créditos do imposto forem maiores que os débitos do imposto, a diferença representa valor a ser somado aos créditos das apurações seguintes (SERGIPE, 2002).

Em relação aos demais regimes de tributação do ICMS é importante frisar que cada um deles possui características peculiares de cálculos e aplicações. Entretanto, para as pretensões deste estudo, serão destacadas as características gerais e específicas do regime conhecido como ICMS Substituição Tributária.

3 O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS PECULIARIDADES NORMATIVAS E OPERACIONAIS

A legislação tributária estabelece que o recolhimento do ICMS Substituição Tributária - ICMS ST é de responsabilidade do contribuinte que realizou a primeira venda da mercadoria. Ou seja, o ICMS devido de cada contribuinte é pago por um só, geralmente o primeiro da cadeia das compras e vendas das mercadorias. Com o recolhimento do imposto pelo contribuinte da primeira operação, o ICMS não será cabido nas operações subsequentes (BRASIL, 1996).

O sistema do ICMS Substituição Tributária é tido como eficiente para a garantia do seu recolhimento, tornando a fiscalização mais racional, porque ao invés de fiscalizar vários contribuintes, o Estado fiscaliza apenas um, fazendo com que as fiscalizações sejam feitas de forma corretas, diminuindo assim a sonegação. Isto ocorre devido ao fato do ICMS já ter sido pago no início e, pela suas características legais, esse pagamento estende-se até o final da cadeia (RIBEIRO JUNIOR e PUJALS, 2014).

A incidência do ICMS pelo regime de Substituição Tributária é própria para mercadorias de difícil fiscalização e controle de arrecadação, pelos Estados competentes. O ICMS ST ocorre em operações realizadas no mesmo Estado, chamadas de operações Internas com ICMS ST e ocorre, também, em operações realizadas entre Estado diversos, chamadas de operações Interestaduais com ICMS ST (SERGIPE, 2002).

As mercadorias inclusas no regime ICMS ST das operações internas são definidas pelo próprio Estado interessado, geralmente em lista estabelecida em regulamento do referido imposto. Por outro lado, as mercadorias inclusas no regime ICMS ST das operações interestaduais são definidas por meio de Convênios, Ajustes e Protocolos celebrados entre os Estados, que são chamados de Estados Consignatários do ICMS ST (MARTINS, 2016).

Nas operações interestaduais o valor incidente do ICMS ST pertence ao Estado onde a mercadoria é consumida (Estado de destino) e, conforme já esclarecido, dependerá de acordo celebrado pelos Estados que estão realizando a operação. Outra condição do reconhecimento de que a operação interestadual esteja inserida no regime ICMS ST é que a empresa de origem (vendedora) possua inscrição estadual no Estado de destino das mercadorias. Esta inscrição cadastral qualifica a empresa vendedora como Contribuinte Substituição Tributária do Estado de destino das mercadorias vendidas.

Nas operações interestaduais de mercadorias sujeitas ao ICMS ST, o valor do imposto deve ser recolhido a favor do Estado de destino, pela empresa que está vendendo a mercadoria. O documento de arrecadação para realizar referido recolhimento é a Guia Nacional de Recolhimento Estadual - GNRE (SERGIPE, 2002). Esta guia deve ser específica para cada Convênio, Ajuste ou Protocolo.

Para que haja a correta aplicação dos procedimentos do ICMS ST a empresa de origem das mercadorias (empresa vendedora) deve observar, com rigor, a legislação do Estado do destino das mercadorias (empresa compradora). Devem-se observar, também, as peculiaridades do ICMS ST, conforme abordadas no sub-tópico seguinte.

3.1 Peculiaridades do ICMS Substituição Tributária

As diversas operações que envolvem o fato gerador do ICMS são classificadas em operações antecedentes ou deferimentos; operações subsequentes e operações concomitantes. Nas operações subsequentes, o responsável pelo recolhimento do ICMS é o primeiro vendedor, que paga por todo o restante da cadeia. É o caso do ICMS ST. (SOUSA, 2012).

Existem situações que envolvem mercadorias sujeitas ao regime do ICMS ST as quais não se aplicam tal regime. Algumas dessas operações estão apresentadas no Quadro 1.

QUADRO 1: Algumas Situações da não Aplicabilidade do ICMS ST

Dispositivo Legal	Situação
Decreto nº 21.400/SE (SERGIPE, 2002)	Quando uma indústria vende o mesmo produto que a outra indústria.
	Transferência de mercadorias para outras filiais, se essa não efetuar vendas para o consumidor final.
	Vendas para consumidor final dentro do mesmo Estado.
	Venda de matéria prima que será utilizada na fabricação de produtos em outra indústria.
Convênio ICMS nº 81/1993 (BRASIL, 1993)	Operação que destine mercadoria a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.
	Transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição.
	Operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.
	Operação destinada a não contribuinte do ICMS.

Fonte: Elaborado pela autora

Outras peculiaridades do ICMS ST estão relacionadas a três aspectos: (i) aos contribuintes envolvidos nesse tipo de regime de tributação; (ii) os cálculos para definir o valor a recolher do ICMS ST e (iii) ao direito de restituição desse tipo de imposto, a favor do contribuinte.

Em relação aos contribuintes envolvidos nas operações com ICMS ST, eles são chamados, por um lado, de contribuinte substituto tributário e, de outro lado, de contribuinte substituído tributário. O contribuinte substituto tributário é o responsável pelo recolhimento do ICMS ST, ou seja, responsável por todo o pagamento do ICMS da cadeia de operações de compras e vendas das mercadorias. É o responsável pelo pagamento do ICMS Normal e pelo pagamento do ISCM ST. No outro lado da operação está o contribuinte substituído. Este contribuinte é o que adquiriu a mercadoria do substituto, portanto, alguém já pagou o ICMS que seria de sua responsabilidade.

Em relação aos cálculos para definir o valor a recolher do ICMS ST, deve-se apurar a base de cálculo para o imposto que, em geral, é definida pelo valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, somadas com as parcelas do montante dos valores do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço. Soma-se, ainda, a margem de valor agregado, geralmente fixada no regulamento, por produto. Sobre a base de cálculo encontrada, aplica-se a alíquota do ICMS correspondente ao produto, cujo resultado será diminuído do valor do ICMS Normal. Encontra-se, assim, o valor do ICMS Substituição Tributária. (SERGIPE, 2002).

Em relação ao direito de restituição do ICMS ST, esta peculiaridade será apresentada no sub-tópico seguinte, devido às particularidades da presente pesquisa. Inicialmente será abordado sobre a restituição de tributo, de forma geral e, posteriormente, sobre a restituição do ICMS ST, especificamente nos casos relacionados ao Estado de Sergipe.

3.2 A Restituição do ICMS Substituição Tributária

No âmbito tributário, o termo restituição significa que o contribuinte tem a possibilidade de receber, junto aos Entes Federativos, o direito de devolução parcial ou total do tributo indevidamente pago ou nas demais hipóteses previstas em lei. (MACHADO, 2015).

Nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional - CTN, os contribuintes têm o direito de, independentemente de prévio protesto, solicitar, junto ao ente tributante, a

restituição total ou parcial do tributo. A referida norma estabelece que o direito a restituição ocorre independente da modalidade do pagamento. (BRASIL, 1966).

É importante observar, para a restituição do tributo, as especificidades da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. (MACHADO, 2015). Nesse contexto, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a restituição do tributo pode ser feita nos seguintes casos: cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior; erro na identificação do sujeito passivo; determinação da alíquota aplicável; cálculo indevido do montante do débito pago; elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento e, por fim, nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (BRASIL, 1966).

No Estado de Sergipe, o regulamento do ICMS estabelece que:

Art. 110. Será restituído, no todo ou em parte, o valor do imposto indevidamente recolhido nos seguintes casos:

I - quando ocorrer cobrança ou pagamento espontâneo do imposto indevido ou maior que o devido, em face da legislação tributária do ICMS, ou da natureza ou circunstância material do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (SERGIPE, 2002).

A cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior, está relacionado ao tributo que era devido em face da legislação tributária aplicável e foi recolhido de forma diversa: em montante maior ou menor. Em relação ao erro na identificação do sujeito passivo, está relacionado ao fato do Ente Federativo ou o próprio contribuinte emitir guias com identificação de devedor diverso e, o contribuinte, efetuar o pagamento. Ainda em relação ao preenchimento da guia de pagamento do tributo, outro fato que proporciona o direito à restituição do tributo é a indicação a maior da alíquota e o efetivo pagamento (SERGIPE, 2002).

O cálculo equivocado do montante devido, em que haja o aumento do valor recolhido, também é uma ocorrência que proporciona o direito à restituição do imposto pago a maior. Devem-se observar, também, quaisquer outros documentos que sejam elaborados e conferidos de forma equivocada e, devido a isso, o contribuinte tenha recolhido o tributo em montante maior que o devido (SERGIPE, 2002).

Outra ocorrência que enseja a restituição do tributo pago é quando ocorre reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, seja esta administrativa ou judicial, na qual o contribuinte pagou, antes da decisão, o tributo e penalidades (SERGIPE, 2002).

Entre as diversas possibilidades de restituições de tributos se destaca, para os objetivos deste estudo, a restituição do ICMS Substituição Tributária.

A restituição do ICMS Substituição Tributária é um direito do contribuinte em desfavor do órgão tributante. Além das possibilidades de restituições de tributos apresentadas nos parágrafos anteriores existem, para o ICMS Substituição Tributária, as situações em que se realizem operações com vendas em que o fato gerador do ICMS Substituição Tributária não se confirmou. Esta ocorrência gera, portanto, a obrigação do Estado devolver o valor recolhido aos cofres públicos, em forma de crédito ao contribuinte (BRASIL, 1997).

A restituição acontece quando o fato gerador presumido não é realizado ou quando promover saída para estabelecimento de contribuinte em outro Estado. Sobre este assunto, o Convênio ICMS 13/1997 estabelece que:

A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequente à cobrança do mencionado imposto, ou forem às mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária. (BRASIL, 1997).

Apesar da existência desse direito é possível que algumas empresas deixem de se creditar desse tipo de ressarcimento tributário. Isto pode ocorrer por razões diversas, merecedoras de investigações científicas. Entre tais razões, podem-se sugerir o receio de ser auditado pelo Fisco ou por não saberem que têm esse direito. Independente das motivações do não exercício do direito à restituição do ICMS ST, é importante que as empresas implantem uma sistemática de auditoria interna, objetivando proteção ao patrimônio e, em especial, a garantia dos direitos financeiros.

Sendo assim, realizou-se uma pesquisa de estudo de caso que apresenta os procedimentos relacionados ao uso do direito a restituição do ICMS Substituição Tributária, por meio das efetivações dos procedimentos exigidos pelas normas do Estado de Sergipe. Aliaram-se ao estudo de caso as necessidades das aplicações dos procedimentos da técnica auditoria.

O referido estudo de caso e as aplicações da técnica auditoria estão apresentados no tópico seguinte. Apresenta-se o referido estudo de caso sobre o processo necessário ao uso de direito de restituição do ICMS Substituição Tributária no Estado de Sergipe e, também, apresenta-se a aplicação e a importância da auditoria interna naquele processo.

4 ESTUDO DE CASO EM SUPERMERCADO VAREJISTA E ATACADISTA

Para melhor compreensão do que foi até agora abordado, apresenta-se um estudo de caso realizado em empresa atacadista que atua no comércio de supermercados, em Estados do nordeste brasileiro. No Estado de Sergipe a empresa estudada possui várias lojas varejistas e atacadistas, entretanto possui, também, um Centro de Distribuição. As lojas varejistas, atacadistas e o Centro de Distribuição compõem um complexo comercial composto pela loja matriz e pelas lojas filiais. Ressalta-se que o Centro de Distribuição é a loja matriz.

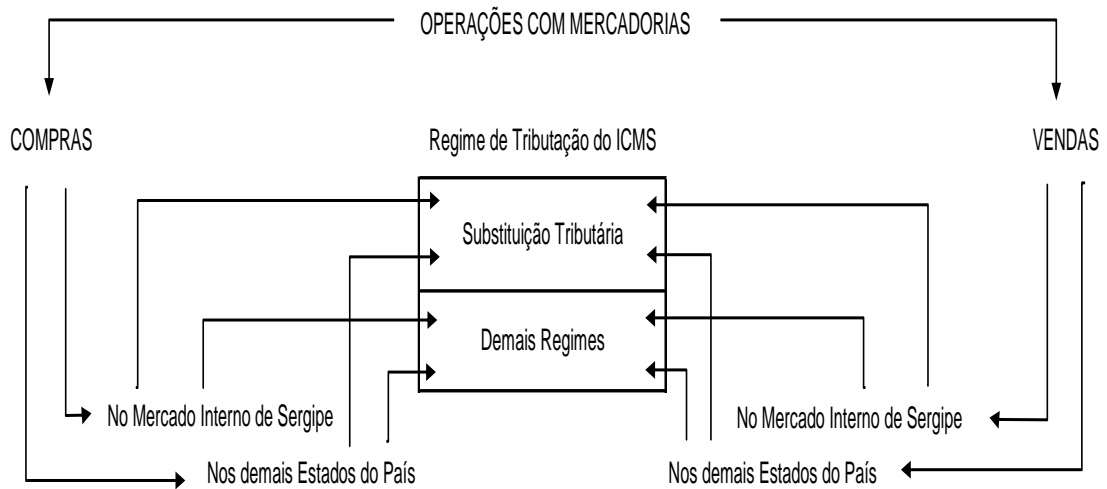
A empresa realiza compras de diversas mercadorias no mercado interno de Sergipe e nos demais Estados do País e no Exterior. O maior volume de compras é realizado no comércio brasileiro, fora do Estado de Sergipe. Pelo fato de atuar no ramo de supermercados, as mercadorias adquiridas pela empresa, objetivando o comércio, são de vários tipos, espécies, finalidades e valores. Como exemplos adquirem-se e vendem-se uma simples caixa de palitos de fósforos a um veículo motocicleta.

Em decorrência de realizar operações comerciais que envolvem vários tipos e espécies de mercadorias, a empresa trabalha com todas as modalidades de ICMS, que foram abordadas anteriormente. Neste contexto, inserem-se operações de compras e vendas de mercadorias sujeitas à modalidade do ICMS Substituição Tributária. Para melhor percepção das operações comerciais da empresa em estudo, apresentam-se, no sub-tópico seguinte, algumas das suas características comerciais.

4.1 Características Comerciais da Empresa em Estudo

Conforme já esclarecido, a empresa deste estudo de caso adquire mercadorias no mercado interno do Estado de Sergipe e, também, em diversos Estados do país. Várias dessas mercadorias adquiridas estão sujeitas ao ICMS Substituição Tributária, como exemplos citam-se: geladeira, fogão, cerveja, refrigerante, água mineral e bebidas energéticas. A maioria das operações de compras de mercadorias é realizada pela loja matriz, que é o Centro de Distribuição. Esta loja matriz não realiza vendas diretas a consumidores finais. Suas vendas são por transferência, para as lojas filiais do Estado de Sergipe e, também, para as lojas filiais sediadas nos outros Estados do nordeste brasileiro. A Figura 1 apresenta o fluxo destas operações.

FIGURA 1: Fluxo das Operações com Mercadorias da Loja Matriz



Fonte: Elaborada pela Autora

O fluxo esclarece que as operações com mercadorias realizadas pela loja matriz (centro de distribuição) são as compras e as vendas realizadas no mercado interno de Sergipe ou nos demais Estados do país. Tais vendas podem estar sujeitas ao regime de ICMS Substituição Tributária ou nos demais regimes de tributação do ICMS.

Para os interesses deste estudo, destacam-se as compras e as vendas de mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária. Neste contexto, duas situações nas operações de vendas de mercadorias merecem destaques: as realizadas no mercado interno de Sergipe e as realizadas para os demais Estados do país.

Quando as mercadorias que foram adquiridas pelo regime de ICMS Substituição Tributária são vendidas no mercado interno de Sergipe, o ciclo subjacente a modalidade de tributação deste imposto estadual é completado, não havendo qualquer necessidade de novos procedimentos de apuração, recolhimento ou ressarcimento e repasses daquele imposto.

Entretanto, quando as mercadorias que foram adquiridas no regime de ICMS Substituição Tributária são vendidas no mercado dos demais Estados do País, não ocorre o encerramento do ciclo subjacente a modalidade de tributação deste imposto estadual. Nestes casos, surge o direito de ressarcimento do ICMS Substituição Tributária que foi recolhido pela empresa adquirente das mercadorias, quando nas operações das respectivas compras.

O direito ao ressarcimento do ICMS Substituição Tributária - ST é uma garantia nacional, conferida pela Lei Complementar nº 87/96. É importante destacar que, especificamente no Estado de Sergipe, o direito do contribuinte restituir o ICMS ST quando promover saídas interestaduais de mercadorias que em operações anteriores foram alcançadas

pelo regime de substituição tributária está previsto, basicamente, no Decreto n° 21.400/2002, que estabelece:

Art. 118. O contribuinte do ICMS que promover saídas interestaduais de mercadorias já alcançadas pelo regime de substituição tributária (...) poderá recuperar, como crédito fiscal, a parcela do imposto retida na fonte, (...) ficando obrigado a preencher a planilha denominada “Mapa de Ressarcimento”, na forma estabelecida em ato do Secretário de Estado da Fazenda. (SERGIPE, 2002).

Observa-se que para obter o ressarcimento do ICMS ST no Estado de Sergipe, o contribuinte terá que preencher uma planilha denominada “Mapa de Ressarcimento”. Este documento foi estabelecido na Portaria n° 846 /2005-SEFAZ, de 12 de julho de 2005, editada pelo órgão responsável: a Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe. (SERGIPE, 2005). A referida Portaria estabelece a planilha que deverá ser preenchida e enviada ao órgão fiscalizador, para a devida autorização de efetivar o ressarcimento, mediante realização do processo de solicitação de ressarcimento do ICMS ST, conforme estudo de caso descrito no sub-tópico seguinte.

4.2 O Processo de Solicitação de Ressarcimento do ICMS Substituição Tributária

Para efeito do exercício do seu direito, a empresa deste estudo de caso realiza um processo com aplicações dos procedimentos implicitamente estabelecidos nos normativos citados. Objetivando melhor compreensão dos dados e valores que devem ser identificados para apuração do ICMS Substituição Tributária a ser ressarcido, apresenta-se abaixo a parte inicial da planilha preenchida pela empresa em estudo, referente a único mês.

Figura 2: Planilha de Reconhecimento de Valor de ICMS ST a ser Ressarcido

CONTRIBUINTE							CONTRIBUINTE SUBSTITUTO									
ENDEREÇO							CNPJ									
CACESE							CIDADE									
CNPJ																
NÚMERO DA NOTA FISCAL DE RESSARCIMENTO							VALOR DO ICMS A SER RESSARCIDO				601.677,92					
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)	(H)	(I)	(J)	(K)	(L)	(M)	(N)	(O)	(P)	(Q)
NOTAS FISCAIS DE ENTRADA								NOTAS FISCAIS DE SAÍDA				ICMS A				
Nome do Produto	Número da Nota Fiscal	Data da Emissão	Qtdade do Produto	Valor Unitário do Produto	Aliquota de Origem	Valor da Base de Cálculo da Subst. Tributária	Aliquota Interna do produto	Número da Nota Fiscal	Qtdade do Produto	Valor Unitário de Saída	Aliquota aplicada na Saída	Imposto Devido	SER RESSARCIDO	Crédito Equivalente	Imposto Retido Equivalente	Base de Cálculo Equivalente
COLCHAO INTEX VELUDO CASAL 68758	1150238	01.11.2012	4200	3,06	17%	25.312,95	17%	3108493	3	66,02	4%	R\$ 6,36	R\$ -	R\$ 1,56	R\$ 1,51	R\$ 18,08
COLCHAO INTEX VELUDO CASAL 68758	1150238	01.11.2012	4200	3,06	17%	25.312,95	17%	3108509	3	66,02	4%	R\$ 6,36	R\$ -	R\$ 1,56	R\$ 1,51	R\$ 18,08
COLCHAO INTEX VELUDO CASAL 68758	1150238	01.11.2012	4200	3,06	17%	25.312,95	17%	3118897	3	60,27	4%	R\$ 5,67	R\$ -	R\$ 1,56	R\$ 1,51	R\$ 18,08
VODKA SMIRNOFF CAPIROSKA 998ML, FR VE	64154	06.03.2013	180	14,24	12%	4.290,16	25%	3099130	24	20,64	12%	R\$ 18,43	R\$ 83,57	R\$ 41,01	R\$ 102,00	R\$ 572,02

Fonte: Arquivos da Empresa em Estudo

Observa-se que a planilha possui, basicamente, quatro conjuntos de colunas: o primeiro, a denominação das mercadorias; o segundo, os dados das notas fiscais de entradas; o terceiro, os dados das notas fiscais de saída e o quarto, os valores calculados. Observa-se, ainda, a existência de uma linha na planilha, onde está informado o valor do ICMS a ser ressarcido. No caso específico do mês exemplificado, o valor é de R\$ 601.677,92.

Para as realizações das tarefas necessárias à solicitação do ressarcimento do ICMS Substituição Tributária, a empresa em estudo designa três pessoas que exercem suas atividades no setor fiscal. O procedimento inicial é a identificação, via sistema informatizado interno, do quantitativo de cada uma das mercadorias adquiridas pelo regime de ICMS Substituição Tributária. A identificação é feita por meio do Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, que é o código numérico das entradas e saídas de mercadorias, intermunicipal e interestadual, que identifica a natureza de circulação da mercadoria ou a prestação de serviço de transportes. O CFOP é indicado nas respectivas notas fiscais de operações de mercadorias.

Posteriormente, identificam-se o quantitativo das vendas daquelas mercadorias, realizadas para os outros Estados do país, por meio do CFOP indicado nas respectivas notas fiscais de saídas de mercadorias. Em seguida, elabora-se uma tabela que concilia o quantitativo das mercadorias adquiridas com o quantitativo das suas vendas.

Os dados e valores identificados nestes procedimentos são utilizados para o preenchimento da planilha estabelecida pelo órgão fazendário. Faz-se a gravação da referida planilha em CD magnético. Em seguida, a gerência de tributação da empresa elabora o ofício de solicitação do ressarcimento, protocolando na repartição fiscal, com o CD anexado.

Analisando os procedimentos realizados pela empresa, objetivando o ressarcimento do ICMS Substituição Tributária, observa-se a fragilidade de controle em todo o processo. Principalmente pelo fato de não haver qualquer conferência sobre a exatidão dos dados e valores apurados. Este caso é típico dos que necessitam da realização de auditoria especializada.

4.3 A Auditoria e sua Aplicação no Estudo de Caso do Ressarcimento do ICMS Substituição Tributária

A auditoria é uma técnica que consiste em avaliar se os objetivos que foram estabelecidos pela empresa estão de acordo com o que foi estabelecido previamente pela entidade, expressando uma opinião sobre o que foi auditado.

Segundo Attie (2011, p.25): “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Com base no conceito acima, é possível destacar que o objetivo da auditoria é expressar uma opinião sobre o elemento que foi auditado. Entretanto, o doutrinador Almeida (2013, p. 70) apresenta auditoria como sendo:

Uma revisão das demonstrações financeiras, sistema financeiro, registros, transações e operações de uma entidade ou de um projeto, efetuada por contadores, com a finalidade de assegurar a fidelidade dos registros e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e outros relatórios da administração.

A auditoria também identifica deficiências no sistema de controle interno e no sistema financeiro e apresenta recomendações para melhorá-los.

Existem diversas classificações para a auditoria, que variam conforme os entendimentos dos autores. Alguns classificam a auditoria em tipos e outros classificam a auditoria em espécies. Os tipos de auditoria são: auditoria interna e auditoria externa ou independente (JUND, 2007; CREPALDI, 2013 e ATTIE, 2011). Para melhor compreensão destacam-se, nessa classificação, as características e diferenças básicas entre a auditoria interna e a auditoria externa, conforme apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2: Características e Diferenças Básicas entre Auditoria Interna e Externa

Auditoria Interna	Auditoria Externa
Realizada por um funcionário da empresa.	Realizada através de contratação de um profissional independente.
O objetivo principal é atender as necessidades da administração.	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
Exame dos Processos Operacionais, Contábeis e Sistêmicos.	Determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e demais demonstrações.
Preocupa-se com a prevenção de fraude.	Preocupa-se com a prevenção de fraudes que possibilite afetar as demonstrações contábeis.
Independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina.	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental
A revisão das atividades da empresa é contínua.	O exame das informações comprobatórias das demonstrações contábeis é periódica, geralmente semestral ou anual.

Fonte: Adaptado de JUND (2007, p.30)

Conforme abordado anteriormente, existem autores que classificam a auditoria em espécies, por exemplo: tributária, trabalhista, operacional ou de gestão, contábil, de demonstrações contábeis, de sistemas informatizados, de *Compliance*, de controle interno e outras (RIBEIRO e RIBEIRO, 2011; ALMEIDA, 2011 e WANDERLEY, 2013). Destaca-se, nessa classificação, o conceito de auditoria tributária, que segundo o autor Teixeira (2016, p.230):

Tem como atribuição a adequação dos saldos contábeis, com base nos princípios, postulados e convenções contábeis e legislação tributária, com o intuito de evitar o pagamento indevido ou a maior de tributos, bem assim visando a economia de tributos. Tem como missão: observar a correta contabilização de despesas gerais pelo regime de competência (...). O fato de não ser observada a Competência tem como consequência o pagamento a maior.

No que se refere à aplicação da auditoria tributária no estudo de caso desta pesquisa, que trata sobre o ressarcimento do ICMS Substituição Tributária nos parâmetros estabelecidos pelo Estado de Sergipe, observa no exemplo apresentado na Figura 2, elevados valores envolvidos nas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária, que aquela empresa operacionaliza.

Neste estudo de caso se constata que as operações com mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária, que a empresa realiza, também, somam altos valores financeiros. As especialidades das suas operações, com várias filiais localizadas em Estados diversos e com a existência do Centro de Distribuição (loja matriz), geram o direito ao ressarcimento de alto valor daquele imposto. Entretanto, observam-se ineficiências nas realizações dos procedimentos efetuados pela empresa, quando no desenvolvimento do processo de identificações dos dados e valores necessários para a obtenção do direito ao ressarcimento em estudo. Em especial pela falta de controle.

Analisando os procedimentos realizados pela empresa em estudo, constata-se que várias investigações técnicas de auditoria são necessárias para serem aplicadas naquele processo. Objetivando, principalmente, a proteção patrimonial e a garantia plena dos direitos financeiros oriundos daquela operação tributária específica.

Entre as investigações técnicas de auditoria possíveis de realizações naquele processo, destacam-se: o Exame Físico; a Circularização; os Exames dos Registros Auxiliares; as Conferências de Cálculos; o Rastreamento de Escrituração e as Correlações entre Saldos e Informações. (CREPALDI, 2013).

Inicialmente, aplicam-se: (i) o Exame Físico, identificando fisicamente as notas fiscais e suas características de correto preenchimento, mais especificamente a indicação

correta do CFOP; (ii) a Circularização, com confirmação amostral junto aos maiores fornecedores sobre as compras realizados no período e (iii) os Exames dos Registros Auxiliares, com análises das planilhas inseridas no sistema informatizado, utilizado no processo.

Posteriormente, aplicam-se: (iv) as Conferências de Cálculos, para constatar as adequações das operações aritméticas; (v) o Rastreamento de Escrituração, buscando constatar a veracidade das informações contábeis com documentos fiscais utilizados no processo e; (vi) as Correlações entre Saldos e Informações, realizando comparações entre saldos registrados nas planilhas com os valores das respectivas operações.

É importante destacar que o envolvimento de valores elevados em um processo operacional empresarial já é razão suficiente para introduzir a técnica da auditoria. Além desse aspecto, observou-se, na empresa em estudo, grande fragilidade de controle em todo o processo necessário para o uso do direito ao ressarcimento do ICMS ST. Esta evidência é percebida quando se identifica que não há qualquer conferência sobre a exatidão dos dados e valores apurados. Naquele contexto, a realização da auditoria, com as aplicações das investigações técnicas que lhe são peculiares, configura-se em instrumento imprescindível para a proteção dos interesses patrimoniais daquela empresa. Principalmente para a garantia dos reais direitos financeiros advindos do ressarcimento do ICMS ST.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tributos no Brasil são instrumentos essenciais para as consolidações de recolhimentos de recursos aos cofres do Estado. São recursos importantes para cumprir com os gastos dos serviços públicos prestados à sociedade. Observa-se que no direito estatal de tributar, os Entes do Estado brasileiro possuem obrigações a serem cumpridas. Entre tantas obrigações, destaca-se, neste estudo, o dever de restituir o ICMS Substituição Tributária, pelos Estados Federados, aos contribuintes, quando assim ocorrem as motivações para tais ressarcimentos.

O ressarcimento do ICMS Substituição Tributária é um direito conferido ao contribuinte nas situações em que realiza operações de vendas interestaduais de mercadorias que foram sujeitas ao pagamento do ICMS Substituição Tributária nas operações das suas respectivas aquisições. Para exercer esse direito no Estado de Sergipe, o contribuinte substituído deverá realizar procedimentos específicos, solicitando o seu direito mediante preenchimento de Mapa de Apuração do referido imposto, para aprovação e autorização do órgão fiscal competente.

Neste sentido, desenvolveu-se pesquisa que cumpriu o objetivo geral de investigar os procedimentos necessários para a efetivação do direito do ressarcimento do ICMS Substituição Tributária e a necessidade da aplicação da auditoria naquele processo, como instrumento para garantir a proteção patrimonial e os recursos financeiros. Especificamente, abordou-se: sobre as características dos tributos no Brasil, em especial os tributos estaduais; sobre o ICMS Substituição Tributária e suas peculiaridades normativas e operacionais, incluindo a sua restituição, pelo contribuinte substituído; realizou-se um estudo de caso em empresa supermercado varejista e atacadista de mercadorias, sobre processo de solicitação de ressarcimento do ICMS Substituição Tributária e a necessidade da aplicação da auditoria no referido processo de ressarcimento de imposto.

Evidenciou-se, no contexto das atividades operacionais da empresa em estudo, todo o processo desenvolvido para se efetivar o uso do direito ao ressarcimento o ICMS Substituição Tributária, no Estado de Sergipe. Neste sentido, foi debatido sobre o problema desta pesquisa, em as empresas estarem efetivando, com eficiência, os seus direitos de ressarcimento de tributos recolhidos a maior, aos cofres públicos. Identificaram-se fragilidades nas realizações dos procedimentos do processo, fato que justifica a necessidade

da realização da auditoria interna, como instrumento imprescindível para proteger os interesses patrimoniais daquela empresa.

Os resultados que se obteriam com as aplicações das investigações técnicas da auditoria demonstrariam a importância desta técnica contábil para os negócios. Em especial para compensar a fragilidade de controle existente em todo o processo necessário para o uso do direito ao ressarcimento do ICMS Substituição Tributária. Esta evidência se percebe na identificação de que não há qualquer conferência sobre a exatidão dos dados e valores apurados.

Esta pesquisa não encerra todas as questões envolvidas no tema abordado, razão que se sugerem produções de outras pesquisas que identifiquem as existências de empresas que não usam o direito de se creditar do ressarcimento do ICMS Substituição Tributária e que identifiquem, também, as razões que provocam o não aproveitamento do referido direito.

Sugerem-se, ainda, as realizações de pesquisas que aprofundem os estudos sobre os principais regimes de tributação do ICMS, que são: Normal, Diferencial de Alíquota, Antecipação sem Encerramento de Fase, Antecipação com Encerramento de Fase, Substituição Tributária, Deferimento e Cesta Básica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavbalcanti Alemida. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 7ª ed. São Paulo, Atlas: 2013.

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. São Paulo, Atlas: 2014.

BRASIL. **Convênio ICMS 13, de 25 de março de 1997**. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm. Acesso em: 13/09/2016

BRASIL. **Convênio ICMS 81, de 15 de setembro de 1993**. Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1993/cv081_93.htm

BRASIL. Presidência da República Casa Civil Sub-chefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03/09/2016.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Sub-chefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172: Código Tributário Nacional – CTN, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 03/09/2016.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Sub-chefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 03/09/2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 9ª ed. São Paulo. Atlas: 2013.

JUND, Sérgio. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. 9ª ed. São Paulo. Elsevier, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo. Malheiros, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto. PUJALS, João. **Auditoria Integrada do Simples Nacional**. São Paulo, Atlas: 2014.

RIBEIRO. Osni Moura. RIBEIRO. Juliana Moura. **Auditoria Fácil**. São Paulo, Saraiva: 2011.

SERGIPE. **Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002: Aprova o Novo Regulamento do ICMS**. Atualizado até o Decreto Nº 30.391 de 19 de Outubro de 2016. Disponível em: http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-regulamento_2002_completo/regulamento_2002_completo.htm. Acesso em 22 de outubro de 2016.

SERGIPE. **Portaria SEFAZ nº 846, de 12 de julho de 2005. Institui documento denominado "Mapa de Ressarcimento" e "Mapa de Ressarcimento/Medicamentos**. Disponível em: http://www.bigwine.com.br/norma/portaria-846-2005-se_164707.html. Acesso em 22 de outubro de 2016.

SILVA. Marcos Noé Pedro da. **ICMS: Brasil Escola**. Disponível em: <http://brasilecola.uol.com.br/economia/icms.htm>. Acesso em 30 de setembro de 2016.

SOUSA. Gabriela Oscar de. **Substituição Tributária**. Boletim ICMS nº 15 – Agosto-2012-1ª Quinzena. Disponível em: http://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/bol-icms-pb/pb-12/Boletim-15/icms_pb_st.php. Acesso em 12 de outubro de 2016.

TEIXERA. Paulo Henrique. **Manual de Auditoria Tributária**. 2015. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoriatributaria.asp>. Acesso em 22 de outubro de 2016.

WANDERLEY. Carlos Alexandre Nascimento. **Auditoria: Teoria e Mais de 500 Questões**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Ferreira: 2013.

ABSTRACT

The State is an institution created by man, with several, including the responsibilities of organising society, providing welfare and progress to the citizens. To this end, the State requires resources. The main fundraising is through taxation. The Brazilian tax burden has been disproportionate to the benefits that the configured State favors the society and causes financial capital depletion, making new investments in the business. It is important to companies that procedures for verifications of taxes are carried out efficiently, to ensure correct payment to public coffers. The effectuation of the rights that the tax law provides to taxpayers, the example of the right to reimbursement of taxes. The problem is: are companies efficiently effecting their rights of reimbursement of taxes paid, to the public coffers. The research is bounded on the efficiency in the implementation of the application of the right to compensation of the ICMS tax substitution, by company in the State of Sergipe. The general objective is to expose about the procedures necessary for the implementation of the right of compensation of the ICMS tax substitution and the need of the application of the audit in that process. Specifically, discusses the features of taxes in Brazil; about the ICMS tax substitution and your refund; case study was held in company supermarket retailer and wholesaler of goods. It was identified that the process is carried out in complete form, but with weaknesses, justifying the need for the implementation of the audit as a tool to protect the assets and financial interests of that company.

Keywords: tax substitution. Compensation. Audit.

APÊNDICE ÚNICO

Roteiro da Entrevista do Estudo de Casos



Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Associação de Ensino e Pesquisa "Graccho Cardoso"

Autorizada a funcionar por intermédio da Portaria Ministerial nº 2.246 de 19/12/1997

Roteiro de Entrevista de Pesquisa

Disciplina: Trabalho de Conclusão de Curso - TCC

Data: Agosto/2016

Professor Orientador: Cantidiano Novais Dantas

Pesquisadora: ANDRÉA SILVA SANTOS

Questões Bases

1. Qual a configuração empresarial do grupo?
2. Quais as principais atividades comerciais da empresa?
3. A empresa desenvolve atividade comercial com mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária?
4. Quantos profissionais estão envolvidos com as atividades relativas ao ICMS?
5. Como a empresa efetiva o processo de restituição do ICMS Substituição Tributária?
6. Quantas pessoas estão envolvidas na efetivação do processo de restituição do ICMS Substituição Tributária, pela empresa?
7. Existe sistema informatizado próprio da empresa, que é utilizado no referido processo?
8. Com se realiza o controle, pela empresa, dos procedimentos realizados no referido processo referido?
9. Existe, no mínimo, uma conferência genérica, pela empresa, dos valores identificados após a realização do referido processo?
10. Existe a realização de auditoria interna na empresa, que atue, no referido processo. A empresa contrata auditoria externa, para o processo referido?
11. Como você avalia a necessidade das realizações dos processos de controles e auditorias no referido processo?

